

# ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ (НЕДОБРОСОВЕСТНОСТЬ) НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В СВЕТЕ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Вестник Конституционного Суда Республики Беларусь. – 2010. – №1. – С. 112–120.*

## Введение

В последнее время в юридическом сообществе ведется дискуссия по поводу применения в налоговой сфере категории «добросовестность», которая ранее обладала исключительно частноправовым началом, но постепенно начинает занимать значимое место в публичных отраслях права.

В соответствии с частью второй п. 15 Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) [1] проверяемый субъект признается добросовестно исполняющим требования законодательства, пока не доказано иное. Пунктом 3 Положения о порядке организации и проведении проверок, утв. Указом № 510 предусмотрено осуществление контрольной (надзорной) деятельности на основании определенных принципов, одним из которых является презумпция добросовестности и невиновности проверяемого субъекта. Ранее Президиум Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь предпринял попытку определения правовой природы добросовестности посредством ее критериально-содержательного наполнения. В Постановлении от 22 марта 2005 г. № 11 «О рекомендациях по оценке первичных учетных документов для целей налогообложения» было установлено: «При оценке представленных контролирующим органом доказательств на предмет проверки добросовестности плательщика хозяйственный суд учитывает характер взаимоотношений плательщика с другими участниками конкретной хозяйственной операции, поименованными в первичном учетном документе (продолжительность их торговых взаимоотношений; подтверждение факта уплаты контрагентом по сделке налогов в бюджет в случаях, установленных законодательством; репутация проверяемого субъекта относительно исполнения им своих налоговых обязательств и т.п.)» [2, часть четвертая п. 3].

Категория «добросовестность» наиболее часто становится предметом цивилистических исследований [3; 4; 5; 6], поскольку гражданский закон довольно часто использует данный термин в нормативно-правовых актах. В налоговой сфере данная категория получила свое развитие в трудах налоговедов [7, с. 18–84; 8; 9; 10; 11, с. 166–188]; сквозь призму арбитражной практики, концептуальным итогом которой стал переход от понятия добросовестности к понятию налоговой выгоды в рамках постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [12]; в контексте взаимосвязанного применения контролирующими органами, субъектами предпринимательской деятельности и органами правосудия различных судебных доктрин (деловая цель, существо над формой, сделка по шагам, должная осмотрительность, игнорирование правосубъектности организации и др.); посредством выработанных Конституционным Судом Российской Федерации (далее – Конституционный Суд РФ) соответствующих правовых позиций.

Именно орган конституционного правосудия Российской Федерации впервые осуществил распространение понятие добросовестности на сферу налоговых отношений, т.е. на сферу публично-правовых отношений.

### **Основная часть**

Впервые понятие «добросовестность» было использовано в Постановлении Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее – Постановление № 24) [13] применительно к уплате налоговых платежей через «проблемные» банки в контексте определения момента исполнения налогоплательщиком своей обязанности по уплате налоговых платежей. Суть проблемы сводилась к перечислению денежных средств через банки, которые являлись неплатежеспособными по причине отсутствия средств на корреспондентских счетах. В результате данного обстоятельства формально налог был уплачен, но деньги в бюджет не поступали, что являлось причиной признания налоговыми органами данных сумм недоимкой, числящейся за налогоплательщиками.

Правовая позиция Конституционного Суда РФ по данному вопросу заключается в следующем: непоступление в бюджет перечисленных налогоплательщиком сумм налогов не означает неисполнение им налоговых обязанностей и не является основанием для повторного списания указанных сумм. В Постановлении № 24 отмечается, что повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности. Взыскиваемые денежные суммы в таком случае не являются недоимкой, поскольку конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло [13].

Определив, что налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций (в первую очередь – коммерческих банков), участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет, в Постановлении № 24 Конституционный Суд РФ признал, что моментом исполнения налоговой обязанности является предъявление в банк платежного поручения на перечисление соответствующих налоговых платежей в банк, а не момент поступления денег в бюджет. Было указано, что конституционная обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, то есть налог уплачен [13].

Следует обратить внимание, что научное разрешение вышеуказанной проблемы было предложено Д.М. Щекиным, который полагает, что более предпочтительным является совершенствование отдельных институтов налогового права с целью устранения неблагоприятных последствий недобросовестных действий налогоплательщиков. Например, для уплаты

налогов из «проблемных» банков можно установить специальное правило о том, что если налогоплательщик имел реальную возможность заплатить налог из банка, который проводит платежи, но умышленно заплатил налог из банка, приостановившего проведение платежей, то налог не должен считаться уплаченным [14, с. 41].

Реализация положений Постановления № 24 на прикладном уровне выявила две категории налогоплательщиков, пользующихся услугами «проблемных» банков. К первой относятся те, кто реально уплачивает налоговые платежи через банки, которые впоследствии оказываются не в состоянии перечислить налог (либо не в состоянии сделать это изначально, в момент поступления платежного поручения, о чем налогоплательщик не догадывается). Вторую категорию образуют налогоплательщики, использующие различные формы незаконных предварительных договоренностей с должностными лицами «проблемных» банков, целью которых является уменьшение реально уплаченной суммы налога (например, за счет возврата ее обналиченной части, использования «вексельных схем») при сохранении документов, подтверждающих списание всей суммы налога с расчетного счета налогоплательщика. При этом бюджет не получал соответствующие средства от налогоплательщиков обеих категорий, хотя и те, и другие формально выполняют требования законодательства по уплате налогов. Юридическое различие между ними проводится лишь по субъективной стороне (цели совершения соответствующих действий).

Именно в отношении второй категории налогоплательщиков Конституционный Суд РФ в Определении от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее – Определение № 138) [15] вывел правовую конструкцию «недобросовестности» налогоплательщика в рамках обращения Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в Конституционный Суд РФ с ходатайством, в котором указанное Министерство просило разъяснить возникший в правоприменительной практике вопрос о том, может ли налог считаться уплаченным при формальном списании денежных средств со счета налогоплательщика в банке, если эти суммы реально не перечисляются в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на расчетном счете налогоплательщика – юридического лица, а также из-за отсутствия денежных средств на корреспондентском счете банка.

В Определении № 138 отмечено следующее: «По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Исходя из этой презумпции в пункте 3 мотивировочной части Постановления (*Постановления № 24 – А.П.*) специально подчеркивается, что конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика. Следовательно, на недобросовестных налогоплательщиков не распространяются те выводы, которые содержатся в его мотивировочной и резолютивной части, и принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплатель-

щиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности» [15]. Кроме того, в Определении № 138 делается вывод, что закрепленный в Постановлении № 24 подход, допускающий распространение его правовой позиции только на добросовестных налогоплательщиков, предполагает обязанность налоговых органов доказывать обнаруживающуюся недобросовестность налогоплательщиков. В связи с этим в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе, в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов, осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам [15]. Дополнительно в Определении № 138 указывается, что налоговые органы вправе систематически информировать налогоплательщиков о тех банках, к услугам которых для перечисления налоговых платежей прибегать не следует, а также, в целях побуждения добросовестных налогоплательщиков к исполнению своих налоговых обязательств и пресечения случаев злоупотреблений при выборе банка для перечисления налогов в бюджет, предъявлять к налогоплательщикам требования об отзыве своих расчетных документов на списание налогов [15].

Таким образом, в рамках конституционного правосудия было закреплено, что фактический состав недобросовестных действий налогоплательщиков определяется в ходе проведения соответствующих контрольных мероприятий, установленных налоговым законодательством. Указанная правовая позиция явилась основанием для исследований вопроса определения критериев добросовестности с целью наполнения данной категории конкретным содержанием, а также в целях ограждения субъектов предпринимательской деятельности от ее произвольного и избирательного применения как в процессе деятельности контролирующих органов, так и в процессе разрешения налоговых споров в судах [16, с. 7–10; 17, с. 19; 18, с. 377–378; 19, с. 135–136; 20, с. 5].

Научное осмысление категории «добросовестность» с последующими предложениями по ее включению в налоговое законодательство было обусловлено универсализацией понятия недобросовестности, результатом которой стало рассмотрение арбитражными судами большого количества дел в контексте активного использования налоговыми органами аргумента недобросовестности при принятии ими индивидуальных актов и отстаивании своей позиции в судебных инстанциях.

В рамках вышеуказанных правовых позиций Конституционного Суда РФ, которые в силу общеобязательности в соответствии со ст. 6 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» [21], не могли не найти отражения в правоприменительной практике. Для налоговых органов стало удобно игнорировать положения законодательства, защищающих налогоплательщиков, в русле признания последних априори недобросовестными. В контексте отсутствия в законодательстве критериев добросовестности или недобросовестности налогоплательщика налоговые органы перестали разбираться с юридической квалификацией действий налогоплательщиков, а стали

объявлять их по любым, иногда совершенно сомнительным обстоятельствам, недобросовестными. Ситуация усугублялась тем, что и арбитражная практика шла по неблагоприятному для налогоплательщиков пути в рамках необходимости оценки законности решения налогового органа, принятого на основе не предусмотренного законом морально-этического понятия «добросовестность». При этом судебское усмотрение, которое традиционно рассматривается в контексте соотношения принципов законности и целесообразности, встало на путь формальной и субъективной оценки поведения налогоплательщиков по их привлечению к ответственности посредством применения неопределенного критерия недобросовестности.

В дальнейшем Конституционный Суд РФ попытался урегулировать ситуацию и удерживать правоприменителя на уровне соблюдения определенного баланса государственных и частных интересов, в том числе придав вариативный характер судебному усмотрению. Так в Определении Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Определение № 329) было указано, что «правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством. Разрешение же вопроса о добросовестности либо недобросовестности заявителя при исполнении им налоговых обязанностей и реализации права на возмещение сумм налоговых вычетов, как связанное с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела относится к компетенции арбитражных судов и Конституционному Суду Российской Федерации неподведомственно» [22].

В Определении от 18 января 2005 г. № 36-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Нефтяная компания «ЮКОС» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 7 статьи 3 и статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации» Конституционный Суд РФ подверг критике позицию арбитражных судов, указав, что «... осуществленная Арбитражным судом г. Москвы универсализация выводов, содержащихся в Определении Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 г. № 138-О, недопустима» [23]. Сославшись на свою позицию, высказанную ранее в Определении № 329, Конституционный Суд РФ вновь обратил внимание на то, что «... правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестный налогоплательщик» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством» [23].

Указанные правовые позиции, определяя добросовестность налогоплательщика непосредственно как опровержимую презумпцию, дают основания для формирования материальных признаков недобросовестности в рамках арбитражной практики. В данном случае цель презумпции добросовестности налогоплательщика – исключить возложение на добросовестного налогоплательщика не предусмотренных законом обязанностей. Однако понимание налоговыми органами данной презумпции в правоприменительной практике продолжало оставаться необоснованно избирательным. Логическое опровержение, осуществляемое ими по

методу «от противного», позволяло возлагать не предусмотренные законодательством обязанности на недобросовестных налогоплательщиков, придавая деятельности налоговых органов универсальное оправдание.

Определенная противоречивость и непоследовательность конституционного правосудия по рассматриваемому вопросу привела к широкому пониманию недобросовестности, включающую ответственность налогоплательщика за действия третьих лиц. Так, в Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Определение № 169) [24] было введено понятие «реальность затрат», которое фактически являлось новым условием для применения вычета по налогу на добавленную стоимость, не предусмотренное налоговым законодательством. Расширительное толкование понятия «фактически уплаченные суммы налога» (реальные затраты) органом конституционного правосудия, по нашему мнению, поставило под серьезную угрозу экономическую свободу предпринимательской деятельности в использовании предусмотренных законодательством гражданско-правовых средств. В Определении № 169 Конституционный Суд РФ пришел к следующим выводам:

- если произведенные налогоплательщиком расходы на оплату налога на добавленную стоимость не обладают характером реальных затрат, эти суммы фактически уплаченными не являются, а значит, право на вычет не возникает;

- реальными должны признаваться суммы налога на добавленную стоимость, оплаченные налогоплательщиком за счет собственного имущества или денежных средств. При этом переданное в счет оплаты имущество (ценные бумаги, векселя, имущественные права), которое было ранее получено по возмездной сделке, на момент принятия налога на добавленную стоимость к вычету должно быть полностью оплачено или имущество должно быть получено в счет оплаты реализованных товаров (выполненных работ);

- передача в счет оплаты имущества, полученного безвозмездно, также не дает налогоплательщику права на вычет. Если налогоплательщик расплачивается с контрагентом имуществом, полученным по договору займа, затраты на оплату налога на добавленную стоимость приобретают характер реальных только в момент возврата суммы займа.

Научно-прикладное отрицание данных выводов было настолько системно серьезным [25; 26; 27, с. 133–138; 28], что Конституционный Суд РФ был вынужден в определенной степени нивелировать позицию, изложенную в Определении № 169, через сообщения пресс-службы от 14 октября 2004 г. «Об Определении Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О». В соответствии с данным разъяснением при оценке реальности затрат и разрешения вопроса о наличии права на вычет по налогу на добавленную стоимость арбитражным судам стоит учитывать степень добросовестности действий налогоплательщика и в случае выявления недобросовестности в действиях налогоплательщика отказывать последнему в праве на налоговый вычет.

В Определении Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации» было указано, что отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме [29].

Возникающие между налогоплательщиками и налоговыми органами противоречия по поводу понимания добросовестности привела к необходимости обоснования критериев разграничение налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов. Соответствующая правовая позиция была сформулирована Конституционным Судом РФ в Постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никоновой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова» [30]. В названном Постановлении отмечено: «В случаях, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов. Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа» [26]. Изложенное означает, что действия налогоплательщика по использованию налоговых льгот и выбору форм предпринимательской деятельности, наиболее оптимальных для него с точки зрения размера налоговых платежей, не могут считаться как недобросовестные.

Таким образом, Конституционный Суд РФ указал на допустимость законной оптимизации налогообложения и определил критерии такой допустимости, что является позитивным элементом разрешения проблемно-концептуальной парадигмы взаимоотношения налогоплательщиков и государства.

Вышеуказанный конституционно-правовой императив представляется важным, поскольку провести грань между недобросовестными и добросовестными налогоплательщиками достаточно сложно. В обоих случаях следствием действий налогоплательщика является неуплата налога, но если в первом случае данное обстоятельство представляет собой следствие неправомерных действий налогоплательщика, то во втором – результат выбора наиболее выгодной формы предпринимательской деятельности.

Осознавая неоднозначность трактовки понятия «недобросовестность налогоплательщика» и размытость границ налоговой оптимизации, а также необходимость нивелирования определенных проблем, возникших вследствие конституционного правосудия в налоговой сфере, Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации принимает Постановление от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [12]. В данном Постановлении предпринята попытка постепенного отказа от категории «недобросовестность» налогоплательщика как критерия рассмотрения налоговых споров путем замены ее доктриной обоснованной налоговой выгоды, которая существенно-содержательным образом оценивает поведение налогоплательщиков с экономико-правовых позиций. Формализация данной доктрины детерминирует для налогоплательщиков детальные и аргументированные судебные решения, повышает качество правосудия и кардинальным образом меняет сам подход к оценке обстоятельств налогового спора.

### **Заключение**

Значение привнесенной Конституционным судом РФ в налоговые отношения категории добросовестности достаточно велико. При всех ее недостатках и противоречиях, достоинства несоизмеримо выше, поскольку открывшаяся возможность для обсуждения и преодоления огромного массива отрицательных моментов в сфере налогообложения позволила встать на путь построения оптимально-эффективной модели взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов.

В свете правовых позиций Конституционного Суда РФ по вышеуказанному вопросу, применение категории «добросовестность» в законодательстве Республики Беларусь может носить двухаспектный характер. С одной стороны, научно-прикладному сообществу нашей страны следует обсудить саму возможность и необходимость включения вышеуказанной оценочной категории в национальное законодательство в силу ее обусловленности морально-этическими характеристиками, а также в силу соответствующего усмотрения со стороны контролирующих и судебных органов. С другой стороны, при нормативно-правовой формализации, категория «добросовестность» должна быть наполнена соответствующими критериями во избежание противоречий между контролируемыми органами и проверяемыми субъектами.

**А.А. Пилипенко**

доцент кафедры финансового права и  
правового регулирования хозяйственной деятельности  
Белорусского государственного университета,  
кандидат юридических наук

### **Список цитированных источников**



1. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 253. – 1/11062.
2. О рекомендациях по оценке первичных учетных документов для целей налогообложения: постановление Президиума Высш. Хоз. Суда Респ. Беларусь, 22 марта 2005 г., № 11 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-спектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
3. Богданов, Е.В. Категория «добросовестности» в гражданском праве / Е.В. Богданов // Рос. юстиция. – 1999. – № 9. – С. 12–14.
4. Костюк, Н.Н. Добросовестность в российском и зарубежном гражданском праве / Н.Н. Костюк // Хозяйство и право. – 2008. – № 12. – С. 98–105
5. Новикова, Т.В. Признание и закрепление понятие добросовестности. Использование опыта зарубежных стран российским гражданским правом / Т.В. Новикова // Закон и право. – 2008. – № 2. – С. 110–111.
6. Скловский, К.И. Применение норм о доброй совести в гражданском праве России / К.И. Скловский // Хозяйство и право. – 2002. – № 9. – С. 79–94.
7. Белов, В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики / В.А. Белов. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 96 с.
8. Ильин, А.В. Недобросовестность налогоплательщика: проблемы теории и практики / А.В. Ильин; отв. ред. В.С. Курчев. – Новосибирск: Изд-во СО РАН, 2008. – 276 с.
9. Корнаухов, М.В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина / М.В. Корнаухов. – Кострома: КГУ им. Н.А. Некрасова, 2006. – 115 с.
10. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. – М.: Статут, 2007. – 191 с.
11. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2007. – 236 с.
12. Вестн. Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации. – 2006. – № 12. – С. 65–68.
13. Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 42. – Ст. 5211.
14. Щекин, Д.М. Презумпция добросовестности налогоплательщика / Д.М. Щекин // Ваш налоговый адвокат. – 2001. – № 1. – С. 21–42.
15. Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. – № 32. – Ст. 3410.
16. Ардашев, В.Л. Разумность как критерий добросовестности налогоплательщика / В.Л. Ардашев // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 6. – С. 7–11.
17. Бейвель, А.Г. Еще раз о добросовестности налогоплательщика / А.Г. Бейвель // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 2. – С. 17–19.
18. Гусева, Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование / Т.А. Гусева. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 472 с.
19. Смирных, С.Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике / С.Е. Смирных. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 176 с.

20. Тарибо, Е.В. Об использовании понятия «добросовестность налогоплательщика» в правоприменительной практике / Е.В. Тарибо // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 5. – С. 3–5.
21. Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 13. – Ст. 1447.
22. Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2010.
23. Вестн. Конституц. Суда Рос. Федерации. – 2005. – № 3. – С.
24. Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2004. – № 48. – Ст. 4838.
25. Ардашев, В.Л. Разрушительные последствия Определения Конституционного Суда РФ № 169-О / В.Л. Ардашев // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 7. – С. 45-48.
26. Барышникова, М.В. Деловая цель как внутренняя воля субъекта / В.Л. Ардашев // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 7. – С. 8–12.
27. Савресис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савресис. – М.: Статут, 2007. – 191 с.
28. Сасов, К.А. Конституционный Суд и порядок возмещения НДС из бюджета / К.А. Сасов // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 9. – С. 40-44.
29. Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2004. – № 48. – Ст. 4839.
30. Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2003. – № 24. – Ст. 2431.

#### **Аннотация**

Предметом исследования данной статьи является категория «добросовестность» в рамках отдельных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, которые обусловили создание соответствующего экономико-правового инструментария, наполненного многовариантной правоприменительной практикой и теоретическим обоснованием.

На основе анализа соответствующих решений Конституционного Суда Российской Федерации в системной взаимосвязи с положениями налогового законодательства автором поднимается вопрос о потенциальной возможности включения категории «добросовестность» в законодательство Республики Беларусь, а также необходимости подробной формализации в законодательстве критериев и признаков недобросовестности проверяемого субъекта.

Исходя из того, что содержание понятия «добросовестность» носит оценочный характер и при возникновении споров конкретизируется и индивидуализируется в процессе правоприменения, указывается на целесообразность учета белорусским законодателем российского опыта применения данной категории в рамках ее наполнения конструктивным содержанием.

#### **Annotation**

The subject of investigation of this article is the category of “conscientiousness” in the framework of certain legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation that determined creation of the corresponding economical and legal tools filled with the multiversion law enforcement practice and theoretical basis.

Analysis of the corresponding decisions made by the body of the constitutional justice of the Russian Federation in the system correlation with the statements of the fiscal legislation revealed the necessity of the detailed formalization of criteria and characteristics of the lack of conscientiousness of the tax-payers.

Considering that the content of the conception of “conscientiousness” is of the evaluative nature and in case of controversy it is concretized and individualized in the process of law enforcement, Republic of Belarus should consider Russian experience of the applying this category in the framework of its filling with the constructive content.